



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Zuzany Bystřické a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **M. H.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Josefem, advokátem se sídlem v Hodoníně, Masarykovo nám. 8, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26.10.2006, č.j. 15528/06-1100-706807 a č.j. 13765/06-1300-708460, **se z r u š u j e** pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou, dodatečný platební výměr ze dne 7.12.2005, č.j.72166/05/311921/6168 a rozhodnutí Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 6.12.2005, č.j.72287/05/311921/6168, **se z r u š u j e**.
- III. Žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 26.10.2006, č.j. 15529/06-1100-706807, č.j. 15530/06-1100-706807, č.j. 13766/06-1300-708460, č.j. 13767/06-1300-708460, č.j. 13768/06-1300-708460, č.j. 13769/06-1300-708460, č.j. 13770/06-1300-708460, č.j. 13771/06-1300-708460, č.j. 13772/06-1300-708460, č.j. 13773/06-1300-708460, č.j.13774/06-1300-708460, č.j. 13775/06-1300-708460, **se z a m í t á**.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci, na účet jeho právního zástupce JUDr. Jaromíra Josefa, advokáta se sídlem v Hodoníně, Masarykovo nám. 8, náklady řízení ve výši 2.086,- Kč do třiceti dnů od nabytí právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Včasnou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně ze dne 26.10.2006, č.j. 15528/06-1100-706807, č.j. 15529/06-1100-706807, č.j. 15530/06-1100-706807, č.j. 13765/06-1300-708460, č.j. 13766/06-1300-708460, č.j. 13767/06-1300-708460, č.j. 13768/06-1300-708460, č.j. 13769/06-1300-708460, č.j. 13770/06-1300-708460, č.j. 13771/06-1300-708460, č.j. 13772/06-1300-708460, č.j. 13773/06-1300-708460, č.j. 13774/06-1300-708460, č.j. 13775/06-1300-708460 (dále též „napadená rozhodnutí“), kterými bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou (dále též „správce daně“).

Žalobce v žalobě uváděl, že nezákonnost napadených rozhodnutí spatřuje v překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení a ve vadách správního řízení. K překročení mezí správního uvážení žalobce výslovně uvedl, že žalovaný ve všech napadených rozhodnutích konstatuje, že za účelem zjištění, resp. určení právních nástupců (dědiců) daňového subjektu si správce daně učiní v souladu s ustanovením § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“ či „daňový řád“), úsudek o předběžné otázce, na jehož základě dovodí, kdo bude právním nástupcem zemřelého daňového subjektu. Usnesení Okresního soudu v Hodoníně sp.zn. D 1158/2002 (ve věci projednání dědictví po zemřelém F. H.) však bylo vydáno až dne 12.11.2003. Podle ustanovení § 464 občanského zákoníku se sice dědictví nabývá smrtí zůstavitele, ovšem podmínkou nabytí dědictví je podle § 484 téhož zákona vydání rozhodnutí soudem, který potvrdí jednak nabytí dědictví a jednak dědické podíly. Nelze také pominout ustanovení § 464 občanského zákoníku, podle kterého může dědic prohlášením odmítnout dědictví do jednoho měsíce ode dne, kdy byl soudem o právu dědictví odmítnout a následcích odmítnutí vyrozuměn. Žalovaný by postupoval správně v případě ustanovení zástupce potenciálním dědicům, pouze pokud by měl zjištěn okruh dědiců, tedy pokud by zjistil, kdo je povolán dědit podle zákona (závěť v tomto případě porížena nebyla) a současně měl vědomost o tom, že tyto osoby dědictví neodmítly. V době vydání rozhodnutí o ustanovení společného zástupce však ještě nebyl ze strany notáře učiněn dotaz týkající se odmítnutí dědictví, tedy potenciální dědicové ještě mohli odmítnout dědictví. Žalobce proto nemohl být v procesním postavení právního nástupce původního daňového subjektu a nemohl být daňovým subjektem. Žalobce doplnil, že byl zkrácen na právech vyplývajících z ustanovení § 16 odst. 4 ZSDP a dokazování v daňovém řízení (§ 31 ZSDP) trpí neodstranitelnou vadou. V dalším žalobním bodě žalobce namítal, že žalovaný ve všech rozhodnutích uvádí, že matka žalobce M. H. byla ustanovena společným zástupcem dědiců ze zákona (M. H., D. H. a M. H.), a to rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.6.2003, č.j. 1358/03/FR/150, které nabylo právní moci dnem 26.6.2003. Tímto rozhodnutím mělo být měněno rozhodnutí správce daně ze dne 10.1.2003. V citovaném rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně však není ve výroku označen finanční úřad, jehož rozhodnutí mělo být měněno a rovněž ve výroku uvedené datum vydání rozhodnutí je uvedeno nesprávně (10.1.2002). Správní orgán tudíž jednal s osobami, které nebyly v té době účastníky řízení. Žalobce uzavřel, že jestliže rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterým byl ustanoven zástupce potenciálním dědicům, trpí těmito vadami, trpí i celé správní řízení neodstranitelnou vadou, která způsobuje nezákonnost rozhodnutí, jež jsou touto žalobou napadána.

Žalovaný podal k žalobě na výzvu soudu písemné vyjádření, ve kterém k první žalobní námitce týkající se překročení mezí správního uvážení uvedl, že tato námitka se shoduje s námitkou uvedenou v odvolání a žalovaný proto odkazuje na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Žalovaný doplnil, že podle ust. § 6 odst. 1 ZSDP se daňovými subjekty rozumí nejen poplatník či plátcé daně, ale i právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako

daňový subjekt vymezena zákonem. Podle ust. § 57 odst. 3 ZSDP přechází daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby na dědice. K přechodu daňové povinnosti v rámci probíhajícího daňového řízení, které je řízením veřejnoprávním, tak dochází ze zákona a není třeba rozhodnutí dalšího příslušného orgánu, přičemž k přechodu daňové povinnosti dochází již ke dni smrti zůstavitele - daňového subjektu, jak vyplývá z ust. § 460 občanského zákoníku. Správce daně je v daňovém řízení vázán závěry soudu v dědickém řízení pouze v té skutečnosti, kdo je dědicem zemřelého daňového subjektu - na koho přešla dle ust. § 6 odst. 1 ve spojení s ust. § 57 odst. 3 ZSDP daňová povinnost. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce byl již v době projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, ke kterým došlo po úmrtí daňového subjektu F. H., daňovým subjektem. Žalovaný má za to, že správce daně nemusí s úsudkem stran toho, kdo se stal dědicem po zemřelém daňovém subjektu, vyčkávat až do doby, kdy bude zjištěno, zda některý z potenciálních dědiců dědictví neodmítl. Zákon mu takovou povinnost nepředepisuje, a navíc ani poté není postaveno zcela najisto, kdo se skutečně stal ke dni smrti zůstavitele dědicem, neboť se např. může objevit další dosud nezjištěný dědic. Žalovaný doplnil, že osoby, o nichž si správce daně učinil úsudek v tom smyslu, že se staly dědici po zemřelém daňovém subjektu F. H., se posléze dědici skutečně staly, což bylo potvrzeno usnesením příslušného soudu ze dne 12.11.2003, č.j. D 1158/2002-71, které nabylo právní moci dne 19.12.2003 a dovozuje, že nepřekročil zákonem stanovené meze správního uvážení. K dalšímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že rozhodnutí správce daně, které bylo změněno rozhodnutím odvolacího orgánu, je podle žalovaného dostatečně identifikováno číslem jednacím, v němž je za pořadovým číslem písemnosti (145) a rokem (03 = rok 2003) uvedeno i číselné označení finančního úřadu (311) a příslušného oddělení finančního úřadu (900 = oddělení registrační a evidence daní). Každý finanční úřad má v automatizovaném daňovém informačním systému přiděleno své specifické číselné označení a všechna rozhodnutí, která konkrétní finanční úřad vydal, obsahují v čísle jednacím i toto specifické číslo finančního úřadu. V odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu je pak uvedeno, že rozhodnutí č.j. 145/03/311900/3527 vydal Finanční úřad ve Veselí nad Moravou. Nesprávně uvedené datum vydání rozhodnutí je podle žalovaného zřejmou chybou v psaní, která není vadou takového charakteru, že by měla za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Jde o formální vadu, která nemohla způsobit pochyby nebo záměnu v tom, jaké rozhodnutí správce daně bylo v odvolacím řízení přezkoumáváno, když rozhodnutí je dále blíže specifikováno i daty převzetí tohoto rozhodnutí a rovněž typem rozhodnutí, když je uvedeno, že jde o rozhodnutí o ustanovení společného zástupce. Žalobce tak podle žalovaného nemohl mít pochybnost o tom, jaké konkrétní rozhodnutí bylo předmětem přezkumu odvolacího orgánu. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Ze správního spisu vyplývá, že napadaná rozhodnutí jsou postavena na následující argumentaci. Odvolatel je na základě usnesení Okresního soudu v Hodoníně sp.zn. D 1158/2002 ze dne 12.11.2003 dědicem zemřelého p. F. H., nar. X, posledně bytem O. 1404, S., datum úmrtí X. Usnesení Okresního soudu v Hodoníně nabylo právní moci dne 19.12.2003. Vzhledem k dědickému podílu je odvolatel jako právní nástupce povinen uhradit vyměřenou daň. Protokolem o ústním jednání č.j. 12470/02/311930/1080 ze dne 25.2.2002 byla u daňového subjektu F. H. zahájena daňová kontrola za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2000. V průběhu provádění daňové kontroly p. F. H. zemřel. Správce daně rozhodnutím o ustanovení zástupce č.j. 145/03/311900/3257 ze dne 10.1.2003 ustanovil podle ustanovení § 10 odst. 6 a § 57 odst. 3 ZSDP zástupcem pro daňové řízení u daňového subjektu paní M. H. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se jmenovaná odvolala. Finančním ředitelstvím v Brně bylo odvoláním napadené rozhodnutí změněno tak, že podle výroku rozhodnutí č.j. 1358/03/FR/150 ze dne 19.6.2003 byla odvolatelka ustanovena společným zástupcem dědiců ze zákona - tj. M. H., D. H. a M. H. - pro daňové řízení u daňového subjektu F. H. Toto rozhodnutí odvolacího orgánu nabylo právní moci dne 26.6.2003.

Žalovaný doplnil, že správce daně je v daňovém řízení veden zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení s tím, že jeho základním úkolem je v daňovém řízení postupovat způsobem, aby bylo dosaženo jeho základního cíle, a sice stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. V případě úmrtí daňového subjektu je pro správce daně z hlediska dalšího postupu v daňovém řízení zásadní otázkou skutečnost, kdo je, resp. bude právním nástupcem (dědicem) zemřelého daňového subjektu. Za účelem zjištění, resp. určení právních nástupců (dědiců) daňového subjektu si správce daně učiní v souladu s ustanovením § 28 odst. 1 ZSDP úsudek o předběžné otázce, na jehož základě dovodí, kdo bude právním nástupcem zemřelého daňového subjektu. Podle ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP platí, že pokud již taková otázka byla vyřešena, a to pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Nebylo-li však ve věci předběžné otázky doposud pravomocně rozhodnuto, je správce daně ze zákona oprávněn postupovat ohledně jejího řešení podle své vlastní volby a úvahy tak, že dá podnět příslušnému orgánu k zahájení řízení a vyčká vlastního rozhodnutí ve věci (takové řízení bylo již zahájeno bez aktivity správce daně, pravomocně ukončeno však bylo až po projednání výše uvedené Zprávy o výsledku daňové kontroly). Druhou z možností je, že si správce daně o předběžné otázce učiní úsudek sám. Správce daně si v rámci předběžné otázky učinil názor, že právními nástupci zemřelého F. H. jsou dědicové ze zákona, a to M. H., D. H. a M. H. Jestliže správce daně z moci úřední určil právním nástupcům zemřelého daňového subjektu společného zástupce pro daňové řízení, postupoval zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. S odkazem na ekonomičnost a rychlost daňového řízení správce daně po té, co byl právním nástupcům ustanoven společný zástupce, jednal pouze s ním. Institut zastupování, tak jak je upraven v ustanovení § 10 ZSDP, slouží tedy nikoli jen daňovým subjektům, ale i správci daně, který v tomto případě jednal zcela v souladu s ustanoveními § 1 odst. 2 a § 2 odst. 2 ZSDP. V odvolání obsažené tvrzení, že odvolatel nebyl či nemohl být v době projednání, podepsání a převzetí Zprávy o výsledku daňové kontroly daňovým subjektem, nelze rovněž akceptovat. Z ustanovení § 460 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, vyplývá, že při dědění dochází k přechodu práv a povinností tvořících předmět dědictví bezprostředně a v okamžiku smrti fyzické osoby - zůstavitele. Ten, kdo je povolán po zůstaviteli za dědice a není z dědění vyloučen, nastoupí na jeho místo, aniž by musel dát najevo, že je s tím srozuměn, a aniž by dokonce věděl o skutečnosti, že zůstavitel zemřel a že je po něm povolán za dědice. Okamžik smrti zůstavitele nebo den, ke kterému byl prohlášen za mrtvého, je rozhodnou skutečností co do okruhu osob, které přicházejí v úvahu jako dědici, jakož i co do práv a povinností, do kterých vstupují právní nástupci zůstavitele. Ustanovení § 460 odst. 1 cit. zákona vyjadřuje myšlenku, že ke změně subjektu trvajících práv a závazků zůstavitele dochází již smrtí fyzické osoby. Za dědice lze považovat jen toho, komu bylo rozhodnutím soudu dědictví potvrzeno nebo kdo se stane nabyvatelem poměrné části dědictví, popř. určité hodnoty ze zůstavitelem zanechaného majetku soudem schválené dohody o vypořádání dědictví. Do té doby je však možno osobu ucházející se o dědictví považovat za dědice domnělého, který ještě sice není nositelem práv a povinností spadajících do dědictví, ale který se jím stane se zpětnou účinností k době zůstavitelovy smrti až na základě výsledku řízení o dědictví. Daňové řízení je však upraveno zvláštním procesním předpisem. Podle ustanovení § 6 odst. 1 ZSDP se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Podle ustanovení § 57 odst. 3 ZSDP přechází daňová povinnost, která vznikla před smrtí fyzické osoby, na dědice. K přechodu daňové povinnosti na dědice tedy není třeba výslovného rozhodnutí dalšího příslušného orgánu, v tomto případě rozhodnutí soudu v dědickém řízení. Správce daně je v daňovém řízení vázán závěry soudu v dědickém řízení pouze v té skutečnosti, kdo je právním nástupcem, resp. dědicem zemřelého daňového subjektu - fyzické osoby a na koho tedy přešla dle ustanovení § 6 odst. 1 ve spojení s § 57 odst. 3 ZSDP daňová povinnost zemřelého

daňového subjektu. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně nepochybil, když Zprávu o výsledku daňové kontroly projednal a doručil dne 27.8.2003 ustanovenému společnému zástupci dědiců - paní M. H. S ohledem na výše uvedené žalovaný odvolání zamítl.

Krajský soud v Brně v předmětné věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 11.11.2008, č.j. 29 Ca 361/2006-65, jímž žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9.2.2011, č.j. 1 Afs 27/2009-109, rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že z moci úřední přihlédl k vadám i bez návrhu žalobce a v souladu se závěry vyslovenými rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že došlo k prekludování daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998. K samotným námitkám uvedeným v kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud poznamenal, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu i žalovaného, že jednak žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.6.2003, č.j. 1358/03/FŘ/150, byla podána opožděně a soud se tak nemohl zabývat námitkami směřujícími proti tomuto rozhodnutí, jednak že i pokud by se krajským soudem námitkami věcně zabýval, namítané vady rozhodnutí nemohly mít vliv na zákonnost daného rozhodnutí.

Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, přezkoumal Krajský soud v Brně znovu žalobou napadená rozhodnutí správních orgánů, jakož i řízení, která předcházela jejich vydání v mezích žalobních bodů. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za splnění podmínek ustanovení § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Žaloba je částečně důvodná.

Jak vyplývá ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, přezkoumal tento soud z moci úřední i bez návrhu žalobce, zda daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období (1998-2000 u daně z příjmů fyzických osob, 4.čtvrtletí 1998 – 2.čtvrtletí 2001 u daně z přidané hodnoty) byla vyměřena v zákonné lhůtě. Na podkladě nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) a na základě rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2011, č.j. 1 Afs 27/2009-98, dospěl k závěru, že dvě rozhodnutí žalovaného byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty.

Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 25.2.2002 na podkladě výsledků kontroly vyměřil daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Prekluzivní lhůta k vyměření daní počala běžet u daně z příjmů fyzických osob za období roku 1998 a 4.čtvrtletí 1998 k 31.12.1998. Vzhledem ke skutečnosti, že podle citovaného nálezu Ústavního soudu a usnesení Nejvyššího správního soudu, počíná propadná lhůta pro vyměření obou daní podle § 47 odst.1 zák.č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen „ZSDP“) běžet nikoliv od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává („model 0+3“), byl běh lhůty ukončen 31.12.2001. Prvním úkonem, který směřoval k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a který by mohl přerušit běh prekluzivní lhůty, bylo zahájení daňové kontroly dne 25.2.2002. Z uvedeného je zřejmé, že v případě vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a vyměření daně z přidané hodnoty za období 4.čtvrtletí 1998 došlo k propadnutí lhůty pro vyměření daně. Správce daně ani žalovaný tedy nebyli oprávněni za předmětná zdaňovací období daň z příjmů fyzických osob ani daň z přidané hodnoty vyměřit.

Krajskému soudu v Brně proto nezbylo, než rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně ve věci těchto dvou dani a dvou zdaňovacích období zrušit.

Ve věci zbývajících rozhodnutí se Krajský soud v Brně znovu zabýval jednotlivými námitkami žalobce. Žalobce shora označeným rozhodnutím žalovaného primárně vytýkal, že žalovaný, potažmo správce daně, měl nejprve zjistit, kdo byl povolán dědit podle zákona, resp. zjistit, zda tyto osoby dědictví neodmítly. V době vydání rozhodnutí o ustanovení společného zástupce však podle něj nebyl učiněn dotaz týkající se odmítnutí dědictví a potenciální dědicové tak mohli odmítnout dědictví. Žalobce proto nemohl být v procesním postavení právního nástupce původního daňového subjektu a tedy daňovým subjektem, čímž došlo ke zkrácení jeho práv.

Podle § 6 ZSDP se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Podle § 28 odst. 1 ZSDP vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Podle § 28 odst. 2 si správce daně nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

Podle ust. § 57 odst. 3 ZSDP daňová povinnost vzniká před smrtí fyzické osoby přechází na dědice.

Z odborné literatury (viz např. Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání, Anag 2008, str. 261) se kterou se zdejší soud ztotožňuje, plyne, že správce daně má možnost učinit si úsudek o jakékoliv předběžné otázce s výjimkou případů vymezených v § 28 odst. 2 ZSDP, nebo dát podnět k jejímu řešení jiným orgánem. Stejně tak z označené literatury plyne, že „v případě, že po ukončeném daňovém řízení rozhodne příslušný státní orgán jinak (typicky soud v řízení dědickém, když správce daně určil, že právním nástupcem zemřelého daňového subjektu je někdo, kdo se nestal dědicem), jde o důvod pro obnovu řízení ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) ZSDP“. Podpůrně viz i judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 28.2.2007, č.j. 8 Afs 94/2005-48, přístupný na www.nssoud.cz) z níž plyne, že dosud neřešenou spornou otázku musí správce daně vyřešit jako otázku předběžnou postupem podle § 28 zákona ZSDP. Úsudek o sporné otázce, který si učiní správce daně, nemá judikátní účinky; rozhodne-li později orgán, který k tomu pravomoc má, o otázce judikátním způsobem, může to založit důvod k obnově řízení.

Z výše uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že daňovým subjektem může být i právní nástupce fyzické osoby (dědic), na kterého ze zákona přechází daňová povinnost, přičemž správce daně si o tom, kdo je (bude) právním nástupcem, může učinit úsudek sám. Tento úsudek přitom může zvrátit rozhodnutí příslušného orgánu - soudu rozhodujícího o dědictví. Ze správního spisu však vyplývá, že úsudek správce daně o tom, že žalobce je dědicem zemřelého F. H., zvrácen nebyl, ale naopak byl potvrzen rozhodnutím Okresního soudu v Hodoníně ze dne 12.11.2003, č.j. D 1158/2002-71.

Za tohoto stavu, kdy zákon správci daně umožňoval si učinit předmětný úsudek, který byl navíc jako správný posléze potvrzen rozhodnutím příslušného soudu, se krajský soud nedomnívá, že by správce daně překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, jak namítal žalobce, neboť si byl oprávněn učinit úsudek o tom, kdo je dědicem a tento úsudek byl navíc posléze potvrzen jako správný. Krajský soud se tudíž nedomnívá, že by úsudek správce daně překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. Podle krajského soudu tento úsudek správce daně, že zákonným dědicem (po zemřelém F. H.) se stane jeho pozůstalá manželka a jeho dva synové, když mu nebyli známi žádní další dědici, neodporuje ani logice,

neboť žádní další dědici za tohoto stavu nepřicházeli do úvahy (k tomu viz § 473 a násl. občanského zákoníku). Krajský soud nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že by správce daně postupoval správně pouze tehdy, pokud by měl zjištěn okruh dědiců, tedy pokud by zjistil, kdo je povolán dědit podle zákona a současně měl vědomost o tom, že tyto osoby dědictví neodmítly. Naopak je třeba souhlasit se žalovaným, že správce daně nemusí s tím, aby si učinil ve smyslu ust. § 28 ZSDP úsudek jako o předběžné otázce o tom, kdo se stal dědicem po zemřelém daňovém subjektu, vyčkávat až do doby, kdy bude zjištěno, zda některý z potenciálních dědiců dědictví neodmítl. Zákon takovou povinnost správci daně neukládá. Je třeba doplnit, že pokud by správce daně rozhodl jinak než posléze příslušný soud (a to např. právě v důsledku odmítnutí dědictví jedním z dědiců), zakládalo by to s odkazem na konstantní judikaturu, viz výše, důvod pro obnovu řízení. V označeném případě však důvod pro obnovu řízení nebyl, neb správce daně si učinil úsudek zcela v souladu s pozdějším úsudkem příslušného soudu. S ohledem na právě uvedené nelze s žalobcem souhlasit v tom, že nemohl být právním nástupcem původního daňového subjektu, resp. v tom že došlo ke zkrácení jeho práv, konkrétně práv vymezených ustanovením § 16 odst. 4 ZSDP, a nelze proto ani hovořit o tom, že by dokazování v daňovém řízení trpělo z tohoto důvodu neodstranitelnou vadou. Ostatně žalobce ani neuváděl, čím konkrétně byl na svých právech ve smyslu § 16 odst. 4 ZSDP zkrácen. Pokud zkrácení svých práv spatřoval v postupu správců daně týkající se předběžné otázky, odkazuje krajský soud na výše uvedené, kde tento postup shledal zákonným. Lze tak uzavřít, že v prvním žalobním bodě nemohl krajský soud žalobci přisvědčit.

Co se týče druhého žalobního bodu, ve kterém žalobce namítal údajné vady rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.6.2003, č.j. 1358/03/FŘ/150, konkrétně absenci označení finančního úřadu, resp. chybné datum v tomto rozhodnutí je nutno uvést, že ze správního spisu vyplývá, že toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 26.6.2003. Podle § 72 s. ř. s. byl žalobce povinen podat žalobu proti tomuto rozhodnutí do dvou měsíců ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Jak je však ze žaloby patrné, žaloba byla žalobcem podána až dne 27.12.2006, tedy po uplynutí zákonné lhůty. Krajský soud se tak nemohl zabývat námitkami brojícími proti označenému rozhodnutí. Navíc i pokud by se těmito námitkami věcně zabýval, musel by dojít k závěru, že tyto vady neměly vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí, a to z důvodu že z rozhodnutí jako celku (odůvodnění), resp. správního spisu, je seznatelné, jaké rozhodnutí a kterého finančního úřadu, resp. z jakého data bylo přezkoumáváno. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na konstantní judikaturu k výkladu ustanovení § 32 daňového řádu, podle níž nelze náležitosti daňových rozhodnutí posuzovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6 A 76/2001-96, přístupný na www.nssoud.cz). Takové vady by však krajský soud s ohledem na výše uvedené neshledal. Krajský soud by proto nemohl přisvědčit ani v námitce, že v důsledku těchto údajných vad trpí neodstranitelnými vadami i celé daňové řízení.

Správnost uvedeného názoru navíc jak uvedeno shora potvrdil ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud.

S ohledem na výše uvedené proto Krajský soud v Brně ve zbylé části posoudil žalobu jako nedůvodnou.

O nákladech řízení před Krajským soudem v Brně i před Nejvyšším správním soudem v rámci řízení o kasační stížnosti, bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a § 110 odst.2 s.ř.s., podle nichž nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti

účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v dalším rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. V dané věci byl žalobce úspěšný pouze částečně, a to ve dvou přezkoumávaných rozhodnutích z celkových 14, úspěšný tedy byl pouze ve dvou čtrnáctinách z celkových 14.600,- Kč, které představují náhradu za zaplacené soudní poplatky (2.000,- Kč a 3.000,- Kč, tj. 5.000,-) a odměnu zástupce žalobce JUDr. Jaromíra Josefa, advokáta, který žalobce zastupoval jak v řízení o přezkoumání rozhodnutí žalovaného, tak v řízení o kasační stížnosti, a to za dva úkony právní služby v řízení o přezkoumání rozhodnutí žalovaného a dva úkony právní služby v řízení o kasační stížnosti (převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby, resp. kasační stížnosti), po 2.100,- Kč, tj. 8.400,- (§ 9 odst.3 písm.f), § 7 vyhl.č.177/1996 Sb.) a částky k úhradě výdajů za tyto celkem 4 úkony právní služby po 300,- Kč za jeden úkon, tj. 1.200,- Kč (§ 13 odst.3 cit. vyhl.). Dvě čtrnáctiny z celkových 14.600,- Kč činí 2.086,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 23.2.2012

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu